

J. Dimitrova

Goce Delcev University, Faculty of Economics, Krste Misirkov St., 10-A, Republic of Macedonia, e-mail: janka.dimitrova@ugd.edu.mk

ПРИДОНЕСОТ НА РЕВИЗИЈАТА И РЕВИЗОРСКИТЕ ИЗВЕШТАИ КОН ПОДИГАЊЕ НА КВАЛИТЕТОТ НА ФИНАНСИСКОТО ИЗВЕСТУВАЊЕ И КОН ЗГОЛЕМУВАЊЕ НА МЕЃУНАРОДНОТО ДВИЖЕЊЕ НА КАПИТАЛ

Апстракт: Квалитетното финансиско известување е темел на функционалното пазарно стопанство и основа за здрав финансиски систем. Инвеститорите бараат јасна слика за состојбата на средствата и изворите на компаниите како и за опкружувањето во кое стопанисуваат. Со прифаќањето и примената на МСФИ во најголем број земји во светот се овозможи унифицираност при презентирањето на информациите во финансиските извештаи, а со тоа и разбирање на истите од поголем број стејкхолдери.

Ревизијата како научна и професионална дисциплина претставува значајна поддршка за финансискиот и економскиот развој во земјите. Целта на ревизијата е на заинтересираните страни да им обезбеди докази за веродостојноста на презентираните информации, што се добиени од оние на кои им е доверено управувањето со имотот на друштвото, со што се подига кредибилитетот на презентираните информации и нивна употреба при донесување одлуки за инвестирање во национални и интернационални рамки.

Цел на истражување во овој труд ќе биде презентирање на придонесот на ревизијата и ревизорските извештаи кон подигање на квалитетот на финансиското известување и кон зголемување на меѓународното движење на капитал, како и придонесот и меѓународната соработка на ревизорските асоцијации во насока на унапредување на ревизорската професија, за да го поттикне придржувањето кон високите професионални стандарди во ревизиската професија, како и да ја зајакне довербата на инвеститорите во податоците кои се објавени во финансиските извештаи.

Клучни зборови: информации, инвестиции, развој, професионални стандарди, меѓународна соработка

THE AUDIT AND AUDIT REPORTS CONTRIBUTION IN IMPROVEMENT OF FINANCIAL REPORTING QUALITY AND INCREASING THE INTERNATIONAL CAPITAL MOVEMENT

Abstract: High quality financial reporting is the foundation of a functioning market economy and the foundation for a healthy financial system. Investors want a clear picture of the assets and liabilities of the companies and for the environment in which they operate. With the adoption and application of IFRS in most countries in the world allow for uniformity in presentation of the financial statements, and therefore the understanding of same from many stakeholders.

Audit as scientific and professional discipline is an important support for financial and economic development in the countries. The purpose of the audit is a party to provide evidence of the reliability of the information presented, which are derived from those entrusted with the management of the assets of the company, which raises the credibility of the information and their use in making investment decisions in national and international level.

Purpose of the research in this paper will be presenting the contribution of audit and audit reports to improve the quality of financial reporting and to increase the international movement of capital and the contribution and international cooperation on audit associations in order to improve the auditing profession, to encourage adherence to high professional standards in an audit profession and to enhance investor confidence in the data reported in the financial statements.

Key words: information, investment, development, professional standards, international cooperation

Вовед

Современиот начин на водење бизнис бара промена во традиционалниот пристап на евидентирање на трансакции и менаџирање со компанијата. Правилно евидентирање на деловните трансакции, составување на реални финансиски извештаи, бизнис анализа, откривање на грешки и злоупотреби во сметководството се области кои треба посебно да се внимаваа бидејќи на тој начин се овозможува квалитетно финансиско известување за работењето на компанијата.

Интерес за работењето на компанијата имаат голем број корисници како што се инвеститорите, акционерите, основачите, работниците, државните органи, купувачите, добавувачите и други интересенти - **стейкхолдери**. Сите тие го наоѓаат својот интерес во доброто работење, просперитетот и профитабилноста на компанијата во која инвестираат.

Развојот на информационата технологија и комуникациите овозможува брзо ширење на бизнисот низ целиот свет, со што се избришани или не постојат трговските и инвестициските бариери - граници. Токму затоа се јави потребата од воведување на унифицираност во изготвувањето на финансиските извештаи за работењето на деловните субјекти низ целиот свет.

Со воведувањето на *меѓународните сметководствени стандарди* (МСС) и нивното прифаќање од голем број земји се избегнува шареноликоста во презентирањето на податоците за финансиската состојба на стопанските субјекти и примена на општоприфатената рамка за финансиско известување. Напоредно со воведените МСС и *меѓународните ревизорски стандарди* (МРС) нудат унифицираност при вршењето на ревизијата на финансиските извештаи и при изразувањето на независно ревизорско мислење.

Целта на ревизијата е на заинтересираните страни да им обезбеди докази за веродостојноста на одредени информации, што се добиени од оние на кои им е доверено управувањето со имотот на компанијата. Менаџментот на компанијата е должен да креира и спроведе сметководствена евиденција и да се грижи за изготвување на финансиските извештаи во согласност со општоприфатените стандарди и рамка за финансиско известување.

Финансиски извештаи кои се предмет на ревизорско испитување

Корисниците на финансиските извештаи сè повеќе имаат потреба од квалитетни информации, врз основа на кои ќе го засноваат донесувањето на своите деловни одлуки. Освен основните компоненти на финансиски извештаи (Извештај на финансиската состојба, Извештај на финансиската успешност, Извештај за сеопфатната добивка, Извештај за промени во главнината, Извештај за паричниот (готовинскиот) тек, денес сè поголема примена имаат и задолжителните белешки кон финансиските извештаи и објавувања на користените сметководствени политики и принципи при изготвувањето на истите. Основни сметководствени принципи и претпоставки врз основа на кои се подготвуваат финансиските извештаи се: принципот на континуитет во работењето, принципот на пресметковна основа во сметководството (фактурирана реализација) и принципот на конзистентност.

Задолжителните елементи што треба да ги содржат финансиските извештаи се пропишани во МСС 1. Стандардите не ја пропишуваат формата на финансиските извештаи, ниту пак редоследот на објавувањето на ставките, но праксата востановила одредени форми и принципи во презентирањето на финансиските извештаи коишто се широко прифатени и употребувани од страна на најголемиот број деловни субјекти.

Составните делови на финансиските извештаи се меѓусебно поврзани, бидејќи одразуваат различни аспекти на исти трансакции или други настани. Иако секој извештај обезбедува информации кои се разликуваат од останатите, ниту еден не служи само за една единствена цел, ниту пак ги дава сите информации неопходни за конкретните потреби на корисниците. На пример, билансот на успех дава непотполна слика за успешноста во работењето, освен доколку се користи заедно со билансот на состојба, односно извештајот за финансиската состојба.

Економските одлуки донесени од страна на корисниците на финансиските извештаи бараат проценка на способноста на деловниот субјект да генерира пари и парични еквиваленти и на навременоста и извесноста на нивното генерирање. Оваа способност во краен случај ја определува, на пример, можноста на деловниот субјект да ги исплати своите вработени и добавувачи, да ги плати каматите, да ги отплати заемите и да изврши распределби на своите сопственици.

Со комбинирање на податоците презентирани во ревидираните финансиски извештаи можат да се добијат бројни показатели кои би понудиле релевантни информации кои инвеститорите можат да ги искористат при донесување на своите инвестициони одлуки. Притоа треба да се внимава на показателите да се изведуваат од конзистентно подготвени финансиски извештаи.

Ревизорите, согласно меѓународните ревизорски стандарди, континуирано ги анализираат и споредуваат изведените финансиски показатели при оценка на вистинитоста и точноста на презентирањата во финансиските извештаи и при оценување на можноста за континуитет во работењето на деловниот субјект.

Одговорност и придонес за квалитетно финансиско известување

За квалитетна подготовка на финансиските извештаи на компанијата, ослободени од материјално значајни пропусти и грешки, одговорноста ја има менаџментот, но придонес даваат и овластените сметководители, административниот и раководен персонал, Одборот за ревизија, вработените во секторот за интерна ревизија.

- Одговорност на менаџментот

Менаџментот е одговорен за подготвување и објективно презентирање на финансиските извештаи во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување кои се објавени и прифатени. Оваа одговорност вклучува: обликување, имплементирање и одржување на интерна контрола која што е релевантна за подготвување и објективно презентирање на финансиски извештаи кои што се ослободени од материјално значајни погрешни прикажувања, без разлика дали се како резултат на измама или грешка; избирање и примена на соодветни сметководствени политики како и правење на сметководствени проценки кои што се разумни во околностите.

Овластените сметководители, административниот и раководен персонал на компанијата, исто така има значајна улога за квалитетна подготовка на финансиските извештаи. Едуциран, посветен и персонал кој ги почитува политиките и процедурите на работење и контрола, придонесува кон квалитетно финансиско известување ослободено од материјално-значајни пропуст и грешки.

- **Одбор за ревизија (Audit committee)**

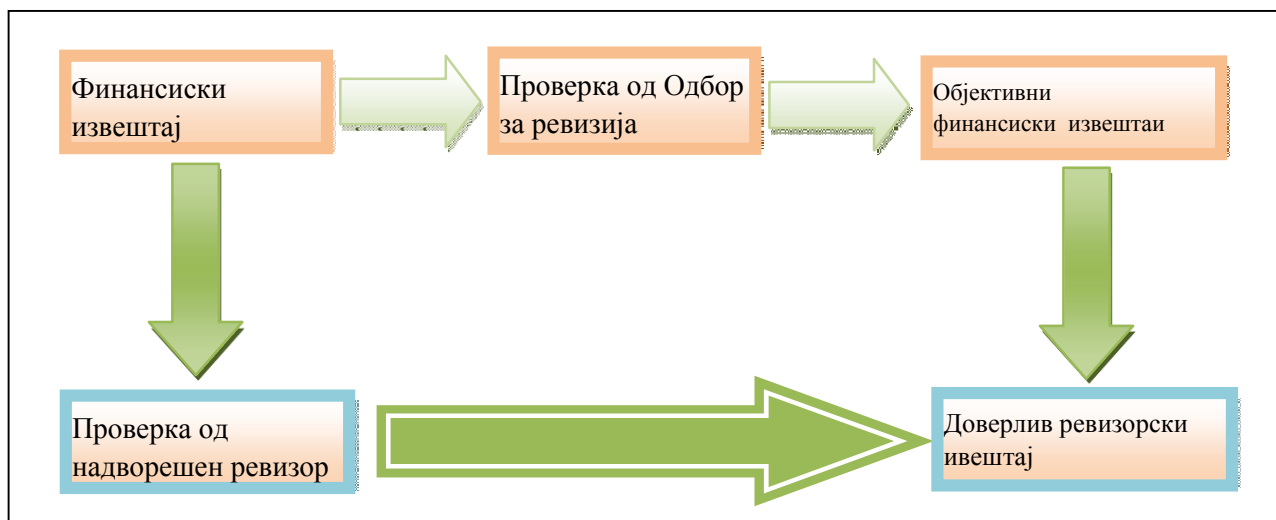
Одборот за ревизија е орган на управување во правно лице од јавен интерес. Правните лица од јавен интерес се должни да формираат одбор за ревизија од најмалку пет члена. Мнозинството членови во одборот за ревизија се избираат од членовите на надзорниот одбор, а најмалку еден е независен и има познавање од областа на сметководството или ревизијата. Одборот за ревизија ги врши следниве работи:

- ја следи законската ревизија на финансиските извештаи,
- ја следи усогласеноста на работењето на правното лице од јавен интерес со прописите што се однесуваат на сметководствените стандарди и финансиските извештаи,
- го следи процесот на ревизија на правното лице од јавен интерес и ја оценува работата на друштвото за ревизија или на овластениот ревизор - трговец поединец,
- предлага друштвото за ревизија и
- ја следи работата и ја оценува ефикасноста на внатрешната ревизија и системите на управување со ризик.

Друштвото за ревизија го известува одборот за ревизија за клучните прашања кои произлегуваат од законската ревизија, со посебен акцент на прашањата поврзани со материјалната слабост на внатрешната контрола на правното лице од јавен интерес, во однос на финансиското известување.

Одборот за ревизија го назначува Управниот одбор на друштвото за да врши надзор над финансиската точност, управувањето со ризиците, интерните контроли, интерната ревизија, екстерната ревизија, усогласеност со прописите, деловните политики, процедури, кодекс на етика на друштвото. Одборот за ревизија е раководно тело, чија задача е да ги надгледува ревизорската и контролната функција во организацијата. Силна поврзаност помеѓу Одборот за ревизија и интерната ревизија е од суштинско значење за двете стани за да ги исполнат своите одговорности.

Одборот за ревизија може да игра значајна улога во подобрување на извештајот на надворешниот ревизор, со подобрување на квалитетот на финансиските извештаи кои се во фокусот на работата на ревизијата. Од сликата (1) е видно дека постои поврзаност помеѓу постоењето на Одборот за ревизија и ревизорскиот извештај, со што Одборот за ревизија вклучува во својот извештај откривањето на повеќе содржани од Извештајот за работењето кој го подготвува менаџментот, кои можат да му користат на екстерниот ревизор при вршењето на процесот на ревизијата.



Слика 1. Односот помеѓу Одборот за ревизија и на надворешниот ревизор

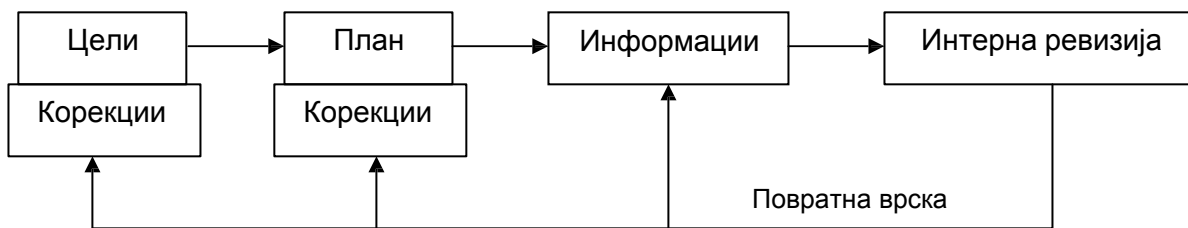
- Интерна ревизија

Интерната ревизија е активност што ја организира управата на претпријатието или други деловни субјекти, заради помош во оценката на работењето во целина или на одделни сегменти. Таа е дел од управувачкиот надзор на деловните функции, со цел тие да се извршуваат поефикасно, а со тоа да се обезбеди функционирање на информативниот потсистем кој на раководството ќе му обезбеди информации за донесување на соодветни деловни одлуки.

Интерната ревизија претставува сервис на менаџментот на компанијата со којшто се врши испитување на целокупното работење, и тоа од аспект на ефикасното стопанисување од аспект на сметководствениот систем, системот на интерната контрола и деловните функции. Секторот за интерна ревизија работи независно од сметководствениот и другите сектори и е фокусиран на финансиските и оперативните активности на претпријатието. Организирањето на службите за интерна ревизија зависи од типот на претпријатието, неговата големина и обем на работа.

Делокругот на интерната ревизија опфаќа испитувањето и проценката на применливоста и ефикасноста на системот на интерните контроли, како и квалитетното извршување на преземените одговорности. **Затоа, интерната или внатрешната ревизија е сервис на менаџментот. Менаџментот ја организира како своја „продолжена рака“ за да го надгледува сметководствениот систем и системот на интерните контроли заради давање помош при остварувањето на планираните цели.**

Имено, менаџментот (земајќи ги предвид и сегментите од окружувањето), ги утврдува целите што сака да ги оствари. Целите, всушност, произлегуваат од филозофијата на менаџментот, па оттука ниту целите на менаџерите не се исти, бидејќи не се резултат на исти филозофии. Тие можат да се прикажат и на следниов начин:



Слика 2 Интерната ревизијата во улога на коректор на целите и плановите на менаџментот

Од сликата може да се констатира дека, целите вредносно се изразуваат во плановите, што можат да бидат краткорочни и долгорочни. Краткорочните планови се составуваат за деловната година и оперативно се разработуваат за пократки временски периоди (дневни, неделни, месечни и слично). Тие најчесто се викаат мастер буџет или годишен план на компанијата. На ваков начин, преку планирањето, се дефинира и политиката на компанијата со соодветна стратегија и тактика за остварување на поставените цели.

Поради перманентно присутната опасност од одредена доза на субјективизам во извештаите на интерните ревизори, се инсистира на проширување на делокругот на активностите на екстерните ревизори со дополнителна проверка и оценка на нивниот бонитет. Бидејќи интерната ревизија претставува контрола на контролниот систем на претпријатието и солиден информатор на екстерната контрола, пожелно е екстерната ревизија во неа да гледа и фактички да има соработник. Интерните ревизори се вклучени и им помагаат на екстерните ревизори во текот на спроведувањето на ревизијата на финансиските извештаи.

Придонес на екстерна ревизија за подигање на кредибилитетот на финансиските извештаи

Комитетот на американската асоцијација на сметководители (American Accounting Association – AAA) ревизијата ја дефинира како: „систематски процес на објективно прибирање и оценка на доказите поврзани со извештаите за економските настани и резултати за да се потврди степенот на кореспондентност меѓу постојните извештаи за работењето и однапред утврдените критериуми и да се дистрибуираат добиените резултати до заинтересираните страни“.

Екстерните ревизори се независни, компетентни, високообразовани, искусни и стручни поединци, задолжени за испитување на презентираниите финансиски извештаи на претпријатијата клиенти за потребите на бројните екстерни и интерни корисници. Изразеното мислење на независниот ревизорот за реалноста, објективноста, вистинитоста и чесноста на презентираниите информации го зголемува кредибилитет на финансиските извештаи во очите на широк спектар корисници на ревизорските услуги.

Ревизорот е одговорен и за точноста на применетите постапки и техники за ревизија, валидноста на прибраните докази, за оценката на доказите и за изразеното мислење во извештајот за извршената ревизија, за вистинитоста и чесноста на презентираниите податоци во финансиските извештаи на клиентот во согласност со сметководствените стандарди и останатата законска регулатива. Ревизијата претставува независно испитување на финансиските извештаи на претпријатијата, банки или други организации и врз основа на тоа испитување, давање независно мислење за веродостојноста на тие извештаи, а во согласност со барањата на поставената задача пред ревизорот, како и во согласност со соодветната законска и професионална регулатива.

Со ревизијата се потврдува точноста на тврдењата во финансиските извештаи за: сеопфатност, точност, постоење, случување, вреднување, мерење, права и обврски и презентирање и обелоденување. Целта на ревизијата е на заинтересираните страни да им обезбеди докази за веродостојноста на одредени информации, што се добиени од оние на кои им е доверен имотот на друштвото. Менаџментот на претпријатието е должен да креира и спроведе сметководствена евиденција и да се грижи за изготвување на финансиските извештаи во согласност со општоприфатените стандарди и рамка за финансиско известување.

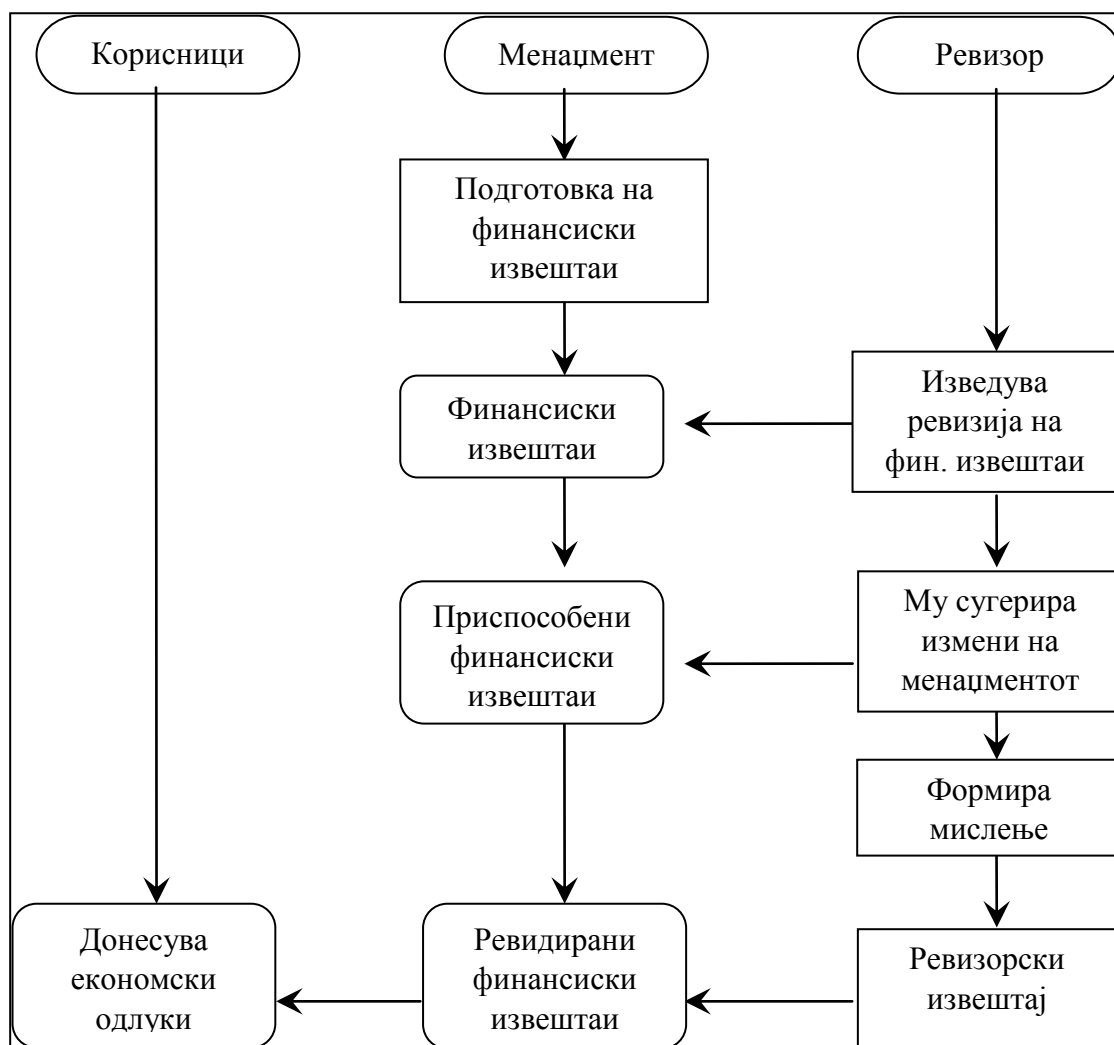
Врз основа на извршената ревизија на финансиските извештаи, ревизорот формира (дава) мислење коешто може да биде:

- мислење без резерва-безусловно мислење;
- безусловно мислење со нагласување на одредено прашање;
- мислење со резерва;
- воздржување од давање мислење и
- негативно мислење.

Ревизорот со својот ревизорски извештај претставува врска меѓу корисниците на финансиските извештаи и менаџерскиот тим на претпријатието, чии финансиски извештаи се предмет на ревизија. Менаџментот ги изготвува финансиските извештаи што се предмет на испитување на ревизорот и истиот е одговорен за нивната точност. Ревизорот врши ревизија на тие финансиски извештаи и неговата одговорност е да даде мислење за точноста и исправноста на финансиските извештаи. Во текот на ревизијата, доколку се јави потреба, ревизорот сугерира определени промени што менаџментот треба да ги вклучи во финансиските извештаи, така што менаџментот изработува приспособени финансиски извештаи.

Мислењето ревизорот го искажува во ревизорскиот извештај за ревидираните финансиски извештаи. Корисниците на ревизорскиот извештај (купувачи, добавувачи, кредитори, инвеститори, работници, државни органи и јавноста и др.) го користат во

донесување одлуки. Врската меѓу корисниците, менаџментот и ревизорите на ревидираните финансиски извештаи графички е прикажана на слика 2.1.



Слика 3. Врска помеѓу корисниците, менаџментот и ревизорите

Следењето на овој дијаграм упатува на разбирањето на целта на ревизијата која, според меѓународните стандарди за ревизија (МСР), е дефинирана како „целта на ревизијата на финансиските извештаи е да овозможи ревизорот да изрази мислење дали финансиските извештаи се изготвени според сите значајни аспекти, во согласност со утврдената рамка за финансиско известување“¹.

Дефинираната цел укажува дека работата на ревизорот се состои од плански сет на задачи, што ќе му обезбедат соодветен доказен материјал, врз основа на кој ќе може да формира и изрази соодветно мислење за финансиските извештаи. Тие задачи ги опфаќаат планирањето на ревизијата, прибирањето на податоци, изведување на адекватни ревизорски постапки врз прибраните податоци, вреднување на резултатите од тие постапки и оценување на финансиските извештаи во целина.

¹Меѓународни ревизорски стандарди, Сл. весник на РМ, бр. 51/98

Ревизорската професија во Република Македонија

Заложбата на Република Македонија е ревизијата да се врши согласно меѓународните стандарди и најдобрите практики, со што ќе се минимизираат потенцијалните ризици и ќе се привлечат нови инвеститори. Ревизијата се развива и постепено претставува значајна поддршка за финансискиот и економскиот развој во земјата. Во прилог на тоа оди и фактот дека во 2005 година е основан и Институтот на овластени ревизори на Р.Македонија (ИОРРМ), со што професијата ревизор е етаблирана и се грижи за спроведување на МСФИ и МРС, како и почитување на кодексот и етиката на професионалните ревизори. ИОРРМ преку своите органи и тела се грижи за правилното спроведување на ревизијата од страна на овластените ревизори и друштва за ревизија и одржување на дигнитетот на ревизорската професија. Главната цел на Институтот е да воспостави методологија и алатки за имплементација на системот на проверка и подобрување на квалитетот на ревизорските услуги. За таа цел се организираат работилници за континуирано професионално усовршување, на кои ревизорите се стекнуваат со знаења и вештини за квалитетно изведување на процесот на ревизијата и конзистентна организација на ревизорско досие.

Согласно 8-та директива на Европска унија, во втората половина на 2012 година, во Република Македонија е основан Советот за унапредување и надзор на ревизијата на Република Македонија (СУНРРМ), како самостојно и независно регулаторно тело, со јавни овластувања утврдени во Законот за ревизија и истиот константно работи во насока на унапредување на ревизијата. Целта на Советот е преку стручни анализи и препораки, советувања и вршење независен јавен надзор на ревизијата, да работи во насока на нејзино унапредување, да го поттикнува придржувањето кон високите професионални стандарди во ревизорската професија, како и да ја зајакне довербата на инвеститорите во податоците кои се објавени во годишните и консолидираните сметки на големите и средни трговци во Македонија. СУНРРМ активно соработува и со Институтот на овластени ревизори на Република Македонија, заради остварување на своите надлежности утврдени во Законот за ревизија.

Од своето основање до денес советот настојува да ги детерминира позитивните и негативните трендови во ревизорската професија на Република Македонија со цел да донесе соодветни одлуки и да пропише повисоки стандарди за искоренување на негативните трендови и за јакнење на позитивните трендови и унапредување на ревизијата и подобрување на квалитетот на ревизорските услуги. Претставниците на Советот активно учествуваат на меѓународни и домашни конференции, форуми и работилници со цел да ја промовираат ревизорската професија во Република Македонија.

СУНРРМ, во согласност со своите утврдени цели и активности за унапредување и поставување повисоки стандарди на ревизијата како и повисок квалитет на ревизорските услуги, а во согласност со утврденото унапредување на меѓународната активност, до сега има потпишано неколку Меморандуми за соработка со земјите од регионот и пошироко и тоа: Меморандум за соработка со Министерство за финансии на Република Српска, Босна и Херцеговина, Меморандум за соработка со Агенција (РОВ) во Албанија, Меморандум за соработка со Агенција во Словенија, Меморандумот за соработка со Комисијата за јавен надзор над овластените ревизори на Бугарија

Заклучок

- Финансиските извештаи претставуваат извор на информации кои служат за донесување на рационални економски одлуки.

- Унифицираниот пристап при подготовка на финансиски извештаи овозможува полесно разбирање на информациите кои ги содржат истите од страна на сите заинтересирани страни, со што се зголемува можноста за привлекување на странски инвестиции и меѓународното движење на капитал.

- Менаџмент со висок интегритет кој континуирано се залага и воспоставува организациона структура, контролно опкружување и едуциран персонал објавува веродостојни и објективни финансиски извештаи ослободени од материјално – значајни пропусти и грешки.
- Со спроведувањето на ревизијата се подига кредибилитетот на финансиските извештаи, и довербата во истите од страна на сите стеикхолдери.

Библиографија

1. Alfateh Dr. Al -Amin A/ Rahim El- Fakki, The Role of the Audit Committee in Improving the Audit Report impartiality Using Analysis of the statement of Cash Flow-Analysis Study, 2013
2. Ацески д-р Благоја, Трајкоски д-р Бранко: Интерна и екстерна ревизија, Економски факултет-Прилеп, 2004 година
3. Ацески д-р Благоја: Сметководствен менаџмент, Економски Факултет, Прилеп, 1997.
4. Божиновска Лазаревска д-р Зорица: Ревизија, Економски факултет-Скопје, 2011.
5. Витанова д-р Гордана, Финансиски пазари и институции, Економски факултет, Прилеп, 2003.
6. Димитрова д-р Јанка, Ревизија – теоретски и практични аспекти, Економски факултет, Штип, 2013.
7. Димитрова д-р Јанка, Интерна Ревизија, Економски факултет, Штип, 2015.
8. Dan, Gaz M., NJazne C. Alderman, Alan J. NJinters: Auditing, The Druden Press, Forth NJorth, 1996.
9. INTOSAI Auditing Standards, International Organization of Supreme Audit Institutions, June 1992.
10. Николовски д-р Пеце: Анализа и ревизија на финансиските извештаи на претпријатијата во Република Македонија во функција на економската ефикасност, докторска дисертација, одбранета на Економски факултет Прилеп, септември 2003.
11. Nemit Shroff, Real Effects of Financial Reporting Quality and Credibility: Evidence from the PCAOB Regulatory Regime, Massachusetts Institute of Technology, 2015
12. Петровиќ Марко: Осма директива савета Европске економске заједнице, Аудитинг - Ревизија 1/96 Мегатренд, Београд, 1996
13. Закон за ревизија
14. Закон за трговски друштва